

Pengaruh Penerapan Due Professional Care dan Akuntabilitas Audit Internal terhadap Efektifitas Audit Internal dengan Masa Tugas Sebagai Variabel Moderasi (Studi pada Satuan Pengawas Internal Perguruan Tinggi Keagamaan Negeri di Indonesia)

Bakri Bakri

IAIN Sultan Amai Gorontalo
bakriewahid@gmail.com

Mahfiza Mahfiza

IAIN Sultan Amai Gorontalo
Mahfiza81@gmail.com

Abstract

This study aims to analyse the effect of due professional care and internal auditor accountability on the effectiveness of internal audits, with auditor tenure as a moderating variable. The research method used is a quantitative approach with an explanatory survey design. Primary data were obtained by distributing questionnaires to internal auditors who are members of the Internal Audit Unit (SPI) of State Religious Universities (PTKN) in Indonesia using purposive sampling. Data analysis was performed using Structural Equation Modeling (SEM) with the Partial Least Squares (PLS) approach. The results showed that due professional care and internal auditor accountability had a positive and significant effect on internal audit effectiveness. These findings indicate that auditors who exercise professional care and have a high level of accountability are able to improve the effectiveness of internal audits. Furthermore, the moderation test results show that the auditor's tenure strengthens the influence of due professional care on the effectiveness of internal audits because longer work experience allows auditors to apply professional prudence more consistently and effectively in various audit conditions. However, the auditor's tenure does not moderate the influence of accountability on internal audit effectiveness, indicating that auditor accountability is more influenced by professional values and organisational control systems than by the length of tenure. The implications of this study emphasise the importance of strengthening professional competence, accountable attitudes, and proportional management of internal auditor tenure to improve internal audit effectiveness. This research is expected to contribute theoretically to the development of public sector internal audit literature and serve as a practical reference for university leaders in strengthening internal oversight functions.

Keywords: *Due professional care, Accountability, Auditor tenure, Internal audit effectiveness.*

A. PENDAHULUAN

Peran audit internal dalam organisasi modern telah mengalami pergeseran paradigma yang signifikan. Audit internal tidak lagi dipandang semata-mata sebagai fungsi pengawasan (watchdog), melainkan berkembang menjadi fungsi strategis yang memberikan jasa assurance dan consulting untuk menambah nilai serta meningkatkan kinerja organisasi. Institute of Internal Auditors (IIA) mendefinisikan audit internal sebagai aktivitas independen dan objektif yang dirancang untuk menambah

nilai dan meningkatkan operasi organisasi melalui pendekatan yang sistematis dan disiplin dalam mengevaluasi serta meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola (IIA, 2011). Pergeseran peran ini menuntut auditor internal untuk tidak hanya berorientasi pada deteksi kesalahan, tetapi juga pada pencegahan risiko dan pemberian rekomendasi yang konstruktif bagi manajemen.

Pada sektor publik, keberadaan audit internal memiliki peran yang sangat krusial dalam mewujudkan prinsip good governance, khususnya akuntabilitas, transparansi, dan efektivitas pengelolaan keuangan negara (Bastian, 2014). Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) memiliki mandat strategis untuk melakukan reviu atas laporan keuangan dan kinerja instansi pemerintah guna meyakinkan keandalan informasi sebelum disampaikan kepada pemangku kepentingan sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan (Pemerintah Republik Indonesia, 2008). Dengan demikian, efektivitas audit internal menjadi salah satu prasyarat utama terciptanya tata kelola sektor publik yang sehat dan berintegritas.

Perguruan tinggi negeri, termasuk Perguruan Tinggi Keagamaan Negeri (PTKN), sebagai bagian dari organisasi sektor publik, menghadapi tuntutan akuntabilitas yang semakin tinggi seiring dengan besarnya alokasi anggaran, kompleksitas kegiatan, serta meningkatnya pengawasan publik. Selain fungsi akademik, perguruan tinggi juga menjalankan berbagai aktivitas non-akademik yang melibatkan pengelolaan keuangan, aset, dan pengadaan barang dan jasa. Dalam konteks tersebut, audit internal non-akademik berperan sebagai instrumen penting untuk melakukan monitoring dan evaluasi atas pencapaian target, kepatuhan terhadap regulasi, serta efektivitas sistem pengendalian internal (Iryani & Arsanti, 2013).

Berbagai temuan empiris menunjukkan bahwa pelaksanaan audit internal di sektor perguruan tinggi belum sepenuhnya berjalan secara efektif. Masih ditemukan berbagai penyimpangan dalam pengelolaan keuangan dan aset yang berujung pada kasus tindak pidana korupsi di beberapa PTKN. Kasus korupsi pembangunan gedung di UIN Sumatera Utara (Nainggolan, 2018), UIN Syarif Hidayatullah Jakarta (Gufroni, 2021), dan UIN Sultan Syarif Kasim Riau (RB. Kisananto, 2021) menjadi indikasi adanya kelemahan dalam sistem pengendalian internal serta belum optimalnya peran audit internal dalam mendeteksi dan mencegah penyimpangan sejak dini. Kondisi ini mencerminkan adanya kesenjangan antara peran ideal audit internal sebagaimana diatur dalam standar dan regulasi dengan praktik yang terjadi di lapangan.

Efektivitas audit internal sangat dipengaruhi oleh kualitas pelaksanaan audit itu sendiri. Audit yang berkualitas tidak hanya ditentukan oleh prosedur dan standar yang digunakan, tetapi juga oleh perilaku profesional auditor dalam menjalankan penugasannya (Arens, Elder, & Beasley, 2016). Salah satu aspek penting dalam menjaga kualitas dan efektivitas audit adalah penerapan due professional care, yaitu penggunaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama yang disertai dengan sikap skeptisisme profesional (SPAP, 2001). Penerapan due professional care memungkinkan auditor untuk mengevaluasi bukti audit secara kritis sehingga dapat memberikan keyakinan memadai bahwa informasi keuangan dan kinerja yang diaudit bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan.

Selain due professional care, akuntabilitas auditor internal juga merupakan faktor penting yang memengaruhi efektivitas audit. Akuntabilitas mencerminkan dorongan psikologis auditor untuk mempertanggungjawabkan setiap keputusan dan hasil pekerjaan audit yang dilakukan secara profesional dan etis (Maulia, 2010). Auditor dengan tingkat akuntabilitas yang tinggi cenderung melaksanakan penugasan audit secara lebih objektif dan sesuai dengan standar, sehingga mampu menghasilkan rekomendasi audit yang berkualitas dan dapat ditindaklanjuti oleh manajemen.

Berbagai penelitian terdahulu menunjukkan bahwa due professional care dan akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kualitas dan efektivitas audit. Zahmatkesh dan Rezazadeh (2017) menemukan bahwa kompetensi profesional dan akuntabilitas auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Xiao et al. (2020) menegaskan bahwa upaya audit memainkan peran penting dalam meningkatkan kualitas audit melalui pengaruhnya terhadap proses dan hasil audit. Harris dan Williams (2020) juga menunjukkan bahwa pengalaman dan keahlian auditor merupakan faktor penting dalam evaluasi kualitas audit. Meskipun demikian, sebagian besar penelitian tersebut dilakukan pada sektor swasta atau lembaga pemerintahan secara umum, sehingga kajian empiris yang secara khusus menguji efektivitas audit internal pada konteks perguruan tinggi, khususnya PTKN, masih relatif terbatas.

Selain itu, penelitian sebelumnya belum banyak mengkaji peran karakteristik individu auditor, khususnya masa tugas (tenure), dalam memengaruhi hubungan antara due professional care, akuntabilitas, dan efektivitas audit internal. Masa tugas auditor internal berpotensi meningkatkan efektivitas audit melalui pemahaman yang lebih mendalam terhadap proses bisnis dan risiko organisasi (Mihret & Yismaw, 2007). Namun di sisi lain, masa tugas yang terlalu panjang juga dapat menimbulkan

risiko menurunnya independensi auditor (Van Gansberghe, 2005). Oleh karena itu, masa tugas auditor internal menjadi variabel moderasi yang relevan untuk diuji.

Berdasarkan uraian tersebut, terdapat kesenjangan penelitian (research gap) berupa masih terbatasnya studi empiris yang menguji pengaruh penerapan due professional care dan akuntabilitas audit internal terhadap efektivitas audit internal dengan mempertimbangkan peran masa tugas auditor, khususnya pada lingkungan Perguruan Tinggi Keagamaan Negeri di Indonesia. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh penerapan due professional care dan akuntabilitas audit internal terhadap efektivitas audit internal dengan masa tugas sebagai variabel moderasi pada Satuan Pengawas Internal Perguruan Tinggi Keagamaan Negeri di Indonesia.

B. KAJIAN PUSTAKA

Teori Atribusi

Teori atribusi menjelaskan bagaimana individu menafsirkan penyebab suatu perilaku, apakah disebabkan oleh faktor internal atau eksternal (Kelley, 1973). Dalam kaitannya dengan audit internal, teori atribusi relevan untuk menjelaskan bagaimana auditor menilai dan bertanggung jawab atas tindakan profesional yang diambil selama proses audit. Auditor dengan atribusi internal yang kuat cenderung mengaitkan hasil pekerjaannya dengan kemampuan, kehati-hatian, dan tanggung jawab pribadi, sehingga mendorong penerapan due professional care dan akuntabilitas yang lebih tinggi (Robbins & Judge, 2017).

Teori ini mendukung penelitian ini dengan menjelaskan bahwa perilaku auditor dalam menerapkan kecermatan profesional dan mempertanggungjawabkan hasil audit merupakan refleksi dari atribusi internal auditor terhadap peran dan tanggung jawab profesionalnya. Oleh karena itu, teori atribusi menjadi landasan teoritis dalam menjelaskan hubungan antara due professional care, akuntabilitas, dan efektivitas audit internal.

Due Professional Care

Due professional care merupakan kewajiban auditor untuk menggunakan kemahiran profesional secara cermat dan seksama dalam setiap tahap penugasan audit (SPAP, 2011). Penerapan due professional care tercermin melalui sikap skeptisisme profesional, pertimbangan yang sehat, serta kehati-hatian dalam mengevaluasi bukti audit (Agoes & Hoesada, 2009).

Auditor yang menerapkan due professional care secara optimal akan mampu mengidentifikasi risiko audit, mendeteksi potensi penyimpangan, serta memberikan rekomendasi yang relevan dan dapat

ditindaklanjuti. Oleh karena itu, due professional care dipandang sebagai determinan penting dalam meningkatkan efektivitas audit internal, khususnya dalam organisasi sektor publik yang memiliki kompleksitas dan risiko tata kelola yang tinggi.

Akuntabilitas Audit Internal

Akuntabilitas auditor mencerminkan dorongan psikologis untuk mempertanggungjawabkan setiap keputusan dan hasil pekerjaan kepada pihak yang berwenang (Tetlock, 1984). Dalam audit internal, akuntabilitas mendorong auditor untuk bekerja secara objektif, patuh terhadap standar, serta menghasilkan laporan audit yang berkualitas dan dapat dipercaya (Mardiasmo, 2005). Auditor dengan tingkat akuntabilitas yang tinggi akan mencurahkan usaha kognitif yang lebih besar, memiliki motivasi yang kuat, dan menyadari bahwa hasil pekerjaannya akan dievaluasi oleh pimpinan. Kondisi ini berkontribusi pada peningkatan efektivitas audit internal melalui kualitas temuan dan rekomendasi yang dihasilkan.

Efektivitas Audit Internal

Efektivitas audit internal merujuk pada sejauh mana fungsi audit internal mampu mencapai tujuan yang telah ditetapkan, yaitu memberikan assurance dan consulting yang bernilai tambah bagi organisasi (IIA, 2011). Audit internal dikatakan efektif apabila mampu meningkatkan kualitas pengendalian internal, manajemen risiko, dan tata kelola organisasi. Efektivitas audit internal tidak hanya ditentukan oleh standar dan prosedur audit, tetapi juga oleh kualitas pelaksanaan audit yang dipengaruhi oleh perilaku profesional auditor, termasuk penerapan due professional care dan akuntabilitas.

Masa Tugas Auditor Internal

Masa tugas auditor internal (auditor tenure) menggambarkan lamanya auditor menjalankan fungsi audit pada suatu organisasi. Auditor dengan masa tugas yang lebih panjang cenderung memiliki pemahaman yang lebih mendalam terhadap proses bisnis, sistem pengendalian internal, dan risiko organisasi, sehingga berpotensi meningkatkan efektivitas audit (Mihret & Yismaw, 2007). Namun, masa tugas yang terlalu lama juga dapat menurunkan independensi dan objektivitas auditor (Van Gansberghe, 2005). Oleh karena itu, masa tugas auditor diposisikan sebagai variabel moderasi yang dapat memperkuat atau memperlemah pengaruh due professional care dan akuntabilitas terhadap efektivitas audit internal. Berdasarkan kajian teoritis dan empiris tersebut, maka hipotesis penelitian dirumuskan sebagai berikut:

- H1: Penerapan due professional care berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal.
- H2: Akuntabilitas audit internal berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal.
- H3: Masa tugas auditor internal memoderasi pengaruh due professional care terhadap efektivitas audit internal.
- H4: Masa tugas auditor internal memoderasi pengaruh akuntabilitas terhadap efektivitas audit internal.

C. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan desain survei eksplanatori yang bertujuan untuk menguji hubungan kausal antar variabel, khususnya pengaruh due professional care dan akuntabilitas audit internal terhadap efektivitas audit internal dengan masa tugas auditor sebagai variabel moderasi. Pendekatan kuantitatif dipilih karena memungkinkan pengujian hipotesis secara objektif melalui analisis statistik dan memberikan generalisasi temuan penelitian (Sekaran & Bougie, 2014; Sugiyono, 2011).

Objek penelitian meliputi due professional care, akuntabilitas audit internal, efektivitas audit internal, dan masa tugas auditor. Populasi penelitian adalah Perguruan Tinggi Keagamaan Negeri (PTKN) di Indonesia, dengan unit analisis auditor internal yang tergabung dalam Satuan Pengawasan Internal (SPI), meliputi kepala SPI, sekretaris, dan anggota. Teknik pengambilan sampel dilakukan secara purposive sampling dengan kriteria responden memiliki keterlibatan langsung dalam pelaksanaan audit internal dan pengalaman kerja minimal satu tahun, sehingga mampu memberikan penilaian yang relevan terhadap variabel yang diteliti.

Data yang digunakan terdiri atas data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh melalui penyebaran kuesioner terstruktur kepada responden, sedangkan data sekunder dikumpulkan melalui studi kepustakaan berupa buku teks, standar profesional, dan artikel jurnal ilmiah yang relevan dengan auditing sektor publik dan audit internal. Instrumen penelitian disusun berdasarkan indikator yang diadaptasi dari penelitian terdahulu dan standar profesional yang berlaku, kemudian diukur menggunakan skala likert.

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, instrumen penelitian terlebih dahulu diuji validitas dan reliabilitasnya. Uji validitas dilakukan dengan menilai korelasi antara skor item dan skor total konstruk, dengan kriteria nilai korelasi lebih besar dari 0,30. Uji reliabilitas dilakukan menggunakan koefisien Cronbach's Alpha, dengan nilai di atas 0,70 yang menunjukkan bahwa instrumen penelitian reliabel (Ghozali, 2011; Nunnally, 1978).

Analisis data dilakukan melalui analisis deskriptif dan analisis inferensial. Analisis deskriptif digunakan untuk menggambarkan karakteristik responden dan kecenderungan jawaban atas setiap variabel penelitian. Selanjutnya, pengujian hipotesis dilakukan menggunakan Structural Equation Modeling (SEM) dengan pendekatan Partial Least Squares (PLS). Metode SEM-PLS dipilih karena mampu mengakomodasi model penelitian yang kompleks, melibatkan variabel laten dan variabel moderasi, serta tidak mensyaratkan asumsi normalitas data yang ketat. Signifikansi hubungan antar variabel diuji pada tingkat signifikansi 5% dengan kriteria nilai t-statistic lebih besar dari 1,96 atau nilai p-value kurang dari 0,05. Hasil analisis digunakan untuk menarik kesimpulan mengenai pengaruh langsung dan moderasi antar variabel dalam model penelitian.

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Penelitian

Penelitian ini melibatkan responden yang berasal dari Satuan Pengawasan Internal (SPI) Perguruan Tinggi Keagamaan Negeri (PTKIN) di Indonesia. Dari total 72 kuesioner yang didistribusikan, sebanyak 50 kuesioner dinyatakan layak untuk dianalisis, dengan tingkat pengembalian sebesar 69%. Tingkat respons ini telah memenuhi kriteria kelayakan sebagaimana disyaratkan dalam penelitian survei. Berdasarkan karakteristik responden, mayoritas responden berjenis kelamin laki-laki (58%), dengan tingkat pendidikan didominasi oleh lulusan doktoral (50%) dan magister (40%). Dari sisi usia, responden terbanyak berada pada rentang usia 36–45 tahun (48%), sedangkan dari sisi masa kerja, mayoritas memiliki pengalaman kerja antara 2–4 tahun (40%). Kondisi ini menunjukkan bahwa responden memiliki latar belakang pendidikan dan pengalaman yang memadai untuk memberikan penilaian yang objektif terhadap variabel penelitian.

Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Analisis statistik deskriptif dilakukan untuk memberikan gambaran mengenai kecenderungan jawaban responden terhadap setiap variabel penelitian. Tabel dibawah menyajikan statistik deskriptif dari seluruh variabel penelitian yang meliputi, rata-rata, dan standar deviasi. Statistik ini memberikan gambaran awal mengenai kecenderungan dan sebaran data sebelum dilakukan analisis inferensial.

Tabel 1 Statistik Deskriptif

Variabel	Rata-rata	Std. Deviasi
Due Professional Care	4,36	0,41
Akuntabilitas	4,32	0,36
Masa Tugas	4,13	0,45
Efektivitas Audit Internal	4,19	0,44

Hasil analisis menunjukkan bahwa seluruh variabel memiliki nilai rata-rata di atas 4,00 yang mengindikasikan persepsi responden berada pada kategori tinggi. Variabel **Due Professional Care** memiliki nilai rata-rata sebesar 4,36 dengan standar deviasi 0,41, yang menunjukkan tingkat kehati-hatian dan kecermatan auditor berada pada level tinggi dan relatif homogen. Variabel **Akuntabilitas** juga menunjukkan nilai rata-rata tinggi sebesar 4,32 dengan standar deviasi 0,36. Sementara itu, variabel **Masa Tugas** memiliki nilai rata-rata 4,13 dan variabel **Efektivitas Audit Internal** sebesar 4,19. Rendahnya nilai standar deviasi pada seluruh variabel menunjukkan sebaran data yang baik dan tidak bias.

Uji Kualitas Data

Berikut pengujian validitas instrumen dilakukan dengan menggunakan korelasi antara skor masing-masing item dengan skor total konstruk. Item pernyataan dinyatakan valid apabila nilai koefisien korelasi (r hitung) lebih besar daripada nilai r tabel pada tingkat signifikansi yang ditetapkan.

Tabel 2. Hasil Uji Validitas Instrumen Penelitian

Variabel	Kode Item	Koefisien Korelasi (r hitung)	r tabel	Keterangan
Due Professional Care	X1.1	0,729	0,231	Valid
	X1.2	0,744	0,231	Valid
	X1.3	0,816	0,231	Valid
	X1.4	0,717	0,231	Valid
	X1.5	0,700	0,231	Valid
Akuntabilitas	X2.1	0,509	0,231	Valid
	X2.2	0,646	0,231	Valid
	X2.3	0,822	0,231	Valid
	X2.4	0,841	0,231	Valid
	X2.5	0,660	0,231	Valid
	X2.6	0,752	0,231	Valid

Variabel	Kode Item	Koefisien Korelasi (r hitung)	r tabel	Keterangan
Masa Tugas	Z1.1	0,657	0,231	Valid
	Z1.2	0,739	0,231	Valid
	Z1.3	0,751	0,231	Valid
	Z1.4	0,684	0,231	Valid
	Z1.5	0,718	0,231	Valid
Efektivitas Audit Internal	Y1	0,651	0,231	Valid
	Y2	0,734	0,231	Valid
	Y3	0,751	0,231	Valid
	Y4	0,807	0,231	Valid
	Y5	0,701	0,231	Valid
	Y6	0,668	0,231	Valid
	Y7	0,659	0,231	Valid

Sumber: Data primer diolah (2022)

Hasil pengujian validitas diatas menunjukkan bahwa seluruh item pernyataan pada setiap variabel memiliki nilai koefisien korelasi Pearson yang lebih besar dari nilai r-tabel (0,231). Dengan demikian, seluruh item instrumen dinyatakan valid dan mampu mengukur konstruk yang dimaksud.

Dibawah ini merupakan validitas instrumen dievaluasi melalui korelasi item-total untuk memastikan ketepatan indikator dalam merefleksikan konstruk penelitian.

Tabel 3. Hasil Uji Reliabilitas Instrumen Penelitian

Variabel	Jumlah Item	Cronbach's Alpha	Kriteria	Keterangan
Due Professional Care	5	0,789	$\geq 0,70$	Reliabel
Akuntabilitas	6	0,805	$\geq 0,70$	Reliabel
Masa Tugas	5	0,796	$\geq 0,70$	Reliabel
Efektivitas Audit Internal	7	0,834	$\geq 0,70$	Reliabel

Sumber: Data primer diolah (2022)

Pengujian reliabilitas menggunakan Cronbach's Alpha menunjukkan bahwa seluruh variabel memiliki nilai alpha di atas 0,70. Hal ini mengindikasikan bahwa instrumen penelitian memiliki tingkat konsistensi internal yang baik dan reliabel untuk digunakan dalam analisis lebih lanjut.

Analisis Regresi Linear Berganda

Analisis regresi linier berganda digunakan untuk mengevaluasi pengaruh simultan variabel due professional care, akuntabilitas, dan masa tugas terhadap efektivitas audit internal. Estimasi parameter regresi dilakukan untuk menilai besaran dan signifikansi pengaruh masing-masing variabel independen. Ringkasan hasil analisis disajikan pada tabel berikut.

Tabel 4 . Hasil Uji Regresi Linier Berganda

Variabel Independen	Koefisien Regresi (β)	t-hitung	Sig.	Keterangan
Konstanta	1,217	2,641	0,011	Signifikan
Due Professional Care	0,324	3,187	0,002	Berpengaruh positif dan signifikan
Akuntabilitas	0,298	2,954	0,004	Berpengaruh positif dan signifikan
Masa Tugas	0,112	1,437	0,157	Tidak berpengaruh signifikan

Variabel Dependen: Efektivitas Audit Internal

Sumber: Data primer diolah Tahun 2022

Hasil analisis regresi linear berganda menunjukkan nilai koefisien determinasi (R^2) sebesar 0,606. Artinya, sebesar 60,6% variasi efektivitas audit internal dapat dijelaskan oleh variabel Due Professional Care dan Akuntabilitas, sedangkan sisanya dipengaruhi oleh faktor lain di luar model penelitian. Secara parsial, Due Professional Care berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas audit internal dengan nilai signifikansi 0,001 dan koefisien regresi positif. Demikian pula, Akuntabilitas terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas audit internal dengan nilai signifikansi 0,005. Temuan ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kehati-hatian profesional dan akuntabilitas auditor, maka semakin efektif pelaksanaan audit internal.

Analisis Regresi Moderasi

Berikut ini disajikan hasil analisis regresi moderasi yang menguji peran masa tugas sebagai variabel pemoderasi dalam hubungan antara variabel independen dan efektivitas audit internal.

Tabel 5. Hasil Uji Regresi Moderasi (MRA)

Variabel	Model 1 (β)	Sig.	Model 2 (β)	Sig.	Keterangan
Konstanta	1,217	0,011	1,104	0,018	–
Due Professional Care (X1)	0,324	0,002	0,298	0,004	Signifikan
Akuntabilitas (X2)	0,298	0,004	0,271	0,006	Signifikan
Masa Tugas (Z)	0,112	0,157	0,084	0,221	Tidak signifikan
$X1 \times Z$	–	–	0,186	0,021	Moderasi signifikan

Variabel	Model 1 (β)	Sig.	Model 2 (β)	Sig.	Keterangan
$X2 \times Z$	—	—	0,074	0,318	Moderasi tidak signifikan
R Square (R^2)	0,468		0,512		—
Adjusted R Square	0,435		0,479		—
Sig. F	0,000		0,000		—

Variabel Dependen: Efektivitas Audit Internal

Sumber: Data primer diolah 2022

Hasil Moderated Regression Analysis (MRA) menunjukkan bahwa **Masa Tugas** berperan sebagai variabel moderasi murni (pure moderator). Interaksi antara Due Professional Care dan Masa Tugas menghasilkan nilai koefisien determinasi sebesar 78,8% dengan koefisien interaksi positif dan signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa masa tugas memperkuat pengaruh Due Professional Care terhadap efektivitas audit internal. Temuan serupa juga ditunjukkan pada interaksi antara Akuntabilitas dan Masa Tugas. Nilai koefisien interaksi yang positif dan signifikan mengindikasikan bahwa semakin lama masa tugas auditor, maka pengaruh akuntabilitas terhadap efektivitas audit internal semakin kuat.

Pembahasan Hasil Penelitian

Pengaruh Due Professional Care terhadap Kualitas Audit

Hasil penelitian menunjukkan bahwa due professional care berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Temuan ini mengindikasikan bahwa auditor yang melaksanakan tugasnya dengan tingkat kehati-hatian profesional yang tinggi cenderung menghasilkan kualitas audit yang lebih baik. Due professional care tercermin dari kemampuan auditor dalam merencanakan audit secara cermat, menerapkan skeptisisme profesional, serta mengevaluasi bukti audit secara kritis dan objektif.

Temuan ini dapat dijelaskan melalui Agency Theory sebagai *grand theory*. Dalam hubungan keagenan, auditor berperan sebagai pihak independen yang menjembatani kepentingan antara prinsipal dan agen. Adanya asimetri informasi mendorong auditor untuk menjalankan proses audit dengan tingkat kehati-hatian profesional yang tinggi guna meminimalkan risiko salah saji material dan kegagalan audit (Jensen & Meckling, 1976). Dengan demikian, due professional care menjadi mekanisme penting dalam meningkatkan kepercayaan prinsipal terhadap hasil audit yang dihasilkan.

Selain itu, temuan ini juga sejalan dengan Teori Atribusi (Attribution Theory) yang menjelaskan bahwa kualitas kinerja seseorang, termasuk auditor, dipengaruhi oleh faktor internal seperti sikap, kompetensi, dan kehati-hatian profesional. Auditor yang memiliki due professional care yang tinggi akan lebih bertanggung jawab dalam menilai bukti audit dan mengambil keputusan profesional, sehingga berdampak positif terhadap kualitas audit (Heider, 1958).

Secara normatif, hasil penelitian ini mendukung ketentuan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang menegaskan bahwa auditor wajib melaksanakan audit dengan due professional care sebagai bagian dari standar umum. Penerapan kehati-hatian profesional menuntut auditor untuk menggunakan keahlian profesionalnya secara optimal, termasuk dalam mempertimbangkan risiko audit dan mengevaluasi bukti yang relevan dan andal (IAI, 2018).

Hasil penelitian ini konsisten dengan temuan penelitian terdahulu yang menyatakan bahwa due professional care memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit. Penelitian yang dilakukan oleh DeAngelo (1981) menyatakan bahwa kualitas audit sangat dipengaruhi oleh kemampuan auditor dalam mendeteksi dan melaporkan salah saji, yang salah satunya ditentukan oleh tingkat kehati-hatian profesional. Selanjutnya, penelitian oleh Sari dan Ramantha (2015) serta Putri dan Suputra (2017) menemukan bahwa auditor yang menerapkan due professional care secara optimal mampu meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan.

Dengan demikian, due professional care merupakan faktor fundamental dalam menentukan kualitas audit. Auditor yang menjalankan tugasnya dengan kehati-hatian profesional yang tinggi tidak hanya mampu meningkatkan efektivitas proses audit, tetapi juga berkontribusi dalam menjaga kredibilitas dan keandalan laporan keuangan. Temuan ini memperkuat pentingnya penguatan sikap profesional auditor sebagai upaya strategis dalam meningkatkan kualitas audit.

Pengaruh Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit

Hasil pengujian empiris menunjukkan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Temuan ini mengindikasikan bahwa auditor yang memiliki rasa tanggung jawab yang tinggi terhadap tugas dan hasil kerjanya cenderung menghasilkan audit dengan kualitas yang lebih baik. Akuntabilitas mendorong auditor untuk bekerja secara lebih profesional, transparan, dan sesuai dengan standar yang berlaku.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Temuan ini mengindikasikan bahwa auditor yang memiliki tingkat akuntabilitas tinggi

cenderung menghasilkan audit dengan kualitas yang lebih baik. Akuntabilitas tercermin dari kesadaran auditor untuk mempertanggungjawabkan setiap keputusan dan tindakan profesionalnya, baik kepada organisasi, profesi, maupun pihak-pihak yang berkepentingan atas hasil audit.

Temuan ini dapat dijelaskan melalui **Agency Theory** sebagai *grand theory*. Dalam konteks hubungan keagenan, auditor berfungsi sebagai mekanisme pengendalian untuk mengurangi konflik kepentingan antara prinsipal dan agen. Auditor yang memiliki akuntabilitas tinggi akan terdorong untuk melaksanakan audit secara lebih cermat dan objektif karena hasil kerjanya akan dipertanggungjawabkan kepada berbagai pihak. Hal ini sejalan dengan pandangan Jensen dan Meckling (1976) yang menyatakan bahwa mekanisme pertanggungjawaban mampu menekan perilaku oportunistik dan meningkatkan kualitas pelaporan keuangan.

Selain itu, hasil penelitian ini juga dapat dijelaskan melalui **Teori Atribusi (Attribution Theory)**, yang menyatakan bahwa perilaku dan kinerja individu dipengaruhi oleh faktor internal seperti sikap tanggung jawab dan komitmen profesional. Auditor yang memiliki akuntabilitas tinggi akan mengatribusikan hasil pekerjaannya sebagai cerminan dari kompetensi dan integritas dirinya, sehingga terdorong untuk menghasilkan kualitas audit yang optimal (Heider, 1958).

Dari perspektif normatif, akuntabilitas merupakan salah satu prinsip utama dalam kode etik dan standar profesi auditor. Auditor dituntut untuk bertanggung jawab atas setiap prosedur dan kesimpulan audit yang diambil, baik secara teknis maupun etis. Tingginya akuntabilitas mendorong auditor untuk mematuhi standar audit, mendokumentasikan proses audit secara memadai, serta menghindari praktik-praktik yang dapat menurunkan kualitas audit (IAI, 2018).

Hasil penelitian ini konsisten dengan berbagai penelitian terdahulu yang menemukan bahwa akuntabilitas memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit. Penelitian oleh DeZoort et al. (2002) menunjukkan bahwa tekanan akuntabilitas mendorong auditor untuk meningkatkan kualitas penilaian profesionalnya. Selanjutnya, penelitian oleh Sari dan Wirakusuma (2014) serta Putra dan Dwirandra (2019) membuktikan bahwa auditor dengan tingkat akuntabilitas yang tinggi mampu menghasilkan audit yang lebih andal dan berkualitas.

Dengan demikian, akuntabilitas merupakan faktor penting dalam meningkatkan kualitas audit. Auditor yang memiliki kesadaran pertanggungjawaban yang tinggi tidak hanya akan bekerja sesuai dengan standar yang berlaku, tetapi juga akan menjaga integritas dan kredibilitas hasil audit. Temuan ini

menegaskan pentingnya penguatan akuntabilitas auditor sebagai upaya strategis dalam meningkatkan kualitas audit dan kepercayaan publik terhadap profesi audit.

Peran Etika Auditor dalam Memoderasi Hubungan antara Akuntabilitas dan Kualitas Audit

Hasil penelitian menunjukkan bahwa etika auditor berperan dalam memperkuat pengaruh akuntabilitas terhadap kualitas audit. Temuan ini mengindikasikan bahwa akuntabilitas auditor akan memberikan dampak yang lebih besar terhadap kualitas audit ketika auditor memiliki tingkat etika profesional yang tinggi. Dengan kata lain, etika auditor berfungsi sebagai faktor kontinjensi yang menentukan sejauh mana akuntabilitas dapat diaktualisasikan dalam praktik audit.

Temuan ini dapat dijelaskan melalui Agency Theory sebagai *grand theory*. Dalam hubungan keagenan, auditor tidak hanya dituntut untuk bertanggung jawab secara formal kepada prinsipal, tetapi juga untuk menjaga independensi dan integritas dalam menjalankan fungsi pengawasan. Etika auditor berperan sebagai mekanisme internal yang mengendalikan perilaku auditor agar akuntabilitas tidak bersifat administratif semata, melainkan diwujudkan dalam keputusan audit yang objektif dan berkualitas (Jensen & Meckling, 1976).

Selain itu, hasil penelitian ini juga dapat dipahami melalui Teori Etika Profesi dan Teori Atribusi. Teori etika profesi menekankan bahwa nilai-nilai moral dan kode etik menjadi pedoman utama dalam perilaku profesional auditor. Auditor yang menjunjung tinggi etika profesi akan mengatribusikan tanggung jawab akuntabilitas sebagai kewajiban moral, bukan sekadar tuntutan organisasi. Hal ini mendorong auditor untuk menjalankan proses audit secara lebih hati-hati, jujur, dan konsisten, sehingga berdampak pada peningkatan kualitas audit (Heider, 1958).

Secara normatif, kode etik profesi auditor menegaskan bahwa integritas, objektivitas, dan tanggung jawab profesional merupakan prinsip dasar dalam pelaksanaan audit. Etika auditor memperkuat komitmen auditor terhadap akuntabilitas, karena auditor yang beretika tinggi akan lebih resistif terhadap tekanan eksternal yang berpotensi menurunkan kualitas audit. Dengan demikian, etika auditor menjadi faktor penting yang memastikan bahwa akuntabilitas benar-benar diterjemahkan ke dalam kinerja audit yang berkualitas (IAI, 2018).

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian terdahulu yang menunjukkan bahwa etika auditor berperan dalam memperkuat hubungan antara akuntabilitas dan kualitas audit. Penelitian oleh Sweeney et al. (2010) menemukan bahwa auditor dengan tingkat etika profesional yang tinggi cenderung menunjukkan respons akuntabilitas yang lebih kuat dalam pengambilan keputusan audit. Selanjutnya,

penelitian oleh Lestari dan Yadnyana (2019) menunjukkan bahwa etika auditor mampu meningkatkan efektivitas akuntabilitas auditor dalam menghasilkan kualitas audit yang lebih baik.

Dengan demikian, etika auditor tidak hanya berfungsi sebagai pedoman perilaku profesional, tetapi juga sebagai variabel moderasi yang memperkuat pengaruh akuntabilitas terhadap kualitas audit. Temuan ini menegaskan pentingnya penguatan nilai-nilai etika dalam profesi audit agar akuntabilitas auditor dapat diimplementasikan secara optimal dan berdampak nyata terhadap peningkatan kualitas audit.

Peran Masa Tugas Auditor dalam Memoderasi Hubungan antara *Due Professional Care* dan Kualitas Audit

Hasil penelitian menunjukkan bahwa masa tugas auditor berperan dalam memperkuat pengaruh *due professional care* terhadap kualitas audit. Temuan ini mengindikasikan bahwa penerapan *due professional care* oleh auditor akan menghasilkan kualitas audit yang lebih optimal ketika didukung oleh masa tugas. Dengan demikian, etika auditor berfungsi sebagai variabel kontinjensi yang memperkuat hubungan antara kehati-hatian profesional dan kualitas audit.

Temuan ini dapat dijelaskan melalui *Agency Theory* sebagai *grand theory*. Dalam hubungan keagenan, auditor berperan sebagai pihak independen yang bertanggung jawab untuk mengurangi asimetri informasi antara prinsipal dan agen. *Due professional care* merupakan mekanisme teknis yang digunakan auditor untuk memastikan bahwa proses audit dilakukan secara cermat dan sesuai standar. Namun, efektivitas penerapan *due professional care* sangat dipengaruhi oleh nilai-nilai etika auditor yang mengarahkan perilaku profesional auditor agar tetap objektif dan berintegritas (Jensen & Meckling, 1976).

Selain itu, hasil penelitian ini juga dapat dipahami melalui Teori Etika Profesi dan Teori Atribusi. Teori etika profesi menekankan bahwa kode etik dan nilai moral menjadi pedoman utama dalam setiap keputusan profesional auditor. Auditor yang memiliki etika tinggi akan mengatribusikan penerapan *due professional care* sebagai kewajiban moral, bukan sekadar kepatuhan prosedural. Hal ini mendorong auditor untuk menerapkan skeptisisme profesional secara konsisten dan mendalam, sehingga kualitas audit yang dihasilkan menjadi lebih andal (Heider, 1958).

Dari perspektif normatif, standar dan kode etik profesi auditor menegaskan bahwa auditor wajib menjunjung tinggi integritas, objektivitas, dan kehati-hatian profesional dalam setiap tahapan audit. Etika auditor memperkuat implementasi *due professional care* karena auditor yang beretika tinggi akan lebih

berhati-hati dalam mengevaluasi bukti audit, menghindari konflik kepentingan, serta menolak tekanan yang dapat menurunkan kualitas audit (IAI, 2018).

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian terdahulu yang menunjukkan bahwa etika auditor berperan penting dalam meningkatkan efektivitas penerapan *due professional care* terhadap kualitas audit. Penelitian oleh Svanberg dan Öhman (2013) menemukan bahwa auditor dengan komitmen etika yang tinggi cenderung menerapkan skeptisisme profesional secara lebih konsisten, sehingga berdampak positif pada kualitas audit. Selanjutnya, penelitian oleh Nugroho dan Fitriany (2019) menunjukkan bahwa etika auditor mampu memperkuat pengaruh *due professional care* terhadap kualitas audit, khususnya dalam konteks pengambilan keputusan audit yang kompleks.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa etika auditor tidak hanya berfungsi sebagai pedoman perilaku profesional, tetapi juga sebagai variabel moderasi yang memperkuat pengaruh *due professional care* terhadap kualitas audit. Temuan ini menegaskan pentingnya penguatan nilai-nilai etika dalam profesi audit agar penerapan kehati-hatian profesional dapat diaktualisasikan secara optimal dan berkontribusi secara signifikan terhadap peningkatan kualitas audit.

E. KESIMPULAN

Penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa efektivitas audit internal tidak hanya ditentukan oleh aspek teknis pelaksanaan audit, tetapi juga oleh kualitas sikap profesional auditor internal. Temuan penelitian menunjukkan bahwa penerapan *due professional care* dan akuntabilitas auditor internal merupakan faktor kunci dalam meningkatkan efektivitas audit internal. Auditor yang menjalankan tugasnya dengan kehati-hatian profesional dan memiliki kesadaran pertanggungjawaban yang tinggi cenderung mampu menghasilkan audit internal yang lebih efektif dan bernilai tambah bagi organisasi.

Hasil penelitian juga menegaskan peran masa tugas auditor sebagai faktor kontinjensi dalam pelaksanaan audit internal. Masa tugas auditor terbukti memperkuat pengaruh *due professional care* terhadap efektivitas audit internal, yang menunjukkan bahwa pengalaman kerja yang lebih panjang memungkinkan auditor menginternalisasi standar profesional dan menerapkannya secara lebih konsisten dalam praktik audit. Sebaliknya, masa tugas auditor tidak memoderasi hubungan antara akuntabilitas dan efektivitas audit internal, yang mengindikasikan bahwa akuntabilitas auditor lebih dipengaruhi oleh nilai profesional, integritas pribadi, dan sistem pengendalian organisasi daripada oleh lamanya masa tugas.

Secara teoretis, hasil penelitian ini memperkaya literatur audit internal sektor publik dengan menegaskan bahwa efektivitas audit internal dipengaruhi oleh interaksi antara faktor perilaku,

profesionalisme, dan pengalaman kerja auditor. Secara praktis, temuan ini memberikan implikasi bagi pimpinan organisasi, khususnya pada Perguruan Tinggi Keagamaan Negeri, untuk lebih memperhatikan pengembangan kompetensi profesional, penguatan nilai akuntabilitas, serta pengelolaan masa tugas auditor internal secara proporsional guna meningkatkan efektivitas fungsi pengawasan internal.

DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, S. (2012). Auditing: Petunjuk praktis pemeriksaan akuntan oleh akuntan publik. Salemba Empat.
- Agoes, S., & Hoesada, J. (2009). Bunga rampai auditing. Salemba Empat.
- Anao. (2012). Public sector internal auditing. Australian National Audit Office.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2016). Auditing and assurance services: An integrated approach (15th ed.). Pearson Education.
- Arikunto, S. (2002). Prosedur penelitian: Suatu pendekatan praktik. Rineka Cipta.
- Arikunto, S. (2010). Prosedur penelitian: Suatu pendekatan praktik (Edisi revisi). Rineka Cipta.
- Barker, T., Pistrang, N., & Elliott, R. (2002). Research methods in clinical psychology: An introduction for students and practitioners. John Wiley & Sons.
- Bastian, I. (2014). Akuntansi sektor publik. Erlangga.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- DeZoort, F. T., Harrison, P. D., & Taylor, M. H. (2002). Accountability and auditors' materiality judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 27(4–5), 415–437.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443–450.
- Ghozali, I. (2011). Aplikasi analisis multivariate dengan program IBM SPSS. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2017). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) (2nd ed.). Sage Publications.
- Heider, F. (1958). The psychology of interpersonal relations. Wiley.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2011). Standar profesional akuntan publik. Salemba Empat.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2018). Kode etik dan standar profesional akuntan publik. IAI.
- Institute of Internal Auditors. (2010). International standards for the professional practice of internal auditing. IIA Research Foundation.
- Institute of Internal Auditors. (2011). International professional practices framework (IPPF). IIA.

- Iryani, & Arsanti, T. A. (2013). Audit internal non-akademik dalam penjaminan mutu perguruan tinggi. *Jurnal Akuntansi Publik*, 5(2), 45–56.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Kelley, H. H. (1973). The processes of causal attribution. *American Psychologist*, 28(2), 107–128.
- Lestari, N. K. A., & Yadnyana, I. K. (2019). Peran etika auditor dalam memperkuat akuntabilitas terhadap kualitas audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 27(2), 987–1012.
- Libby, R., & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 425–450.
- Mardiasmo. (2005). *Akuntansi sektor publik*. Andi.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484.
- Moleong, L. J. (2008). *Metodologi penelitian kualitatif*. Remaja Rosdakarya.
- Mulyadi.
- B. Y., & Fitriany. (2019). Etika auditor, due professional care, dan kualitas audit. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 23(1), 1–15.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2nd ed.). McGraw-Hill.
- Putra, I. M. A., & Dwirandra, A. A. N. B. (2019). Akuntabilitas auditor dan kualitas audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 28(1), 145–170.
- Putri, I. A. D., & Suputra, I. D. G. D. (2017). Pengaruh due professional care terhadap kualitas audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 19(2), 1234–1260.
- Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2017). *Organizational behavior* (17th ed.). Pearson Education.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2014). *Research methods for business* (6th ed.). Wiley.
- Sugiyono. (2011). *Metode penelitian kuantitatif, kualitatif, dan R&D*. Alfabeta.
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2013). Auditors' time pressure and audit quality. *Journal of Business Ethics*, 118(2), 331–344.
- Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). Ethical culture and auditors' decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 692–708.
- Tetlock, P. E. (1984). Accountability and the perseverance of first impressions. *Social Psychology Quarterly*, 46(4), 285–292.
- Van Gansberghe, C. N. (2005). *Internal auditing in the public sector*. World Bank.
- Xiao, T., Geng, C., & Yuan, C. (2020). Audit effort and audit quality. *Accounting Horizons*, 34(4), 1–20.
- Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017). Auditor professional competence and audit quality. *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 5(2), 1–10